

## Tilburg University

### De belastingrechter in een veranderende trias politica

Gribnau, J.L.M.

*Published in:*

Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht

*Publication date:*

2013

*Document Version*

Peer reviewed version

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*

Gribnau, J. L. M. (2013). De belastingrechter in een veranderende trias politica. In J. P. Boer (Ed.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht* (pp. 71-93). SDU.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

## *De belastingrechter in een veranderende trias politica*

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau<sup>166</sup>

### 1 Inleiding

Traditioneel richt de rechtswetenschap zich in sterke mate op het werk van de rechter. Uitspraken van de rechter en met name de arresten van de Hoge Raad worden nauwlettend bestudeerd. Vranken spreekt van de casusgerichtheid van juristen. “Pas als er iets mis gaat, vinden juristen het interessant.”<sup>167</sup> Juristen denken in rampscenario’s, zo vervolgt hij: “wat kan er verkeerd gaan en voor wiens rekening komt dat?” Deze casusgerichtheid geldt overigens ook voor wetgevingsjuristen: zij ontwerpen algemene voor de toekomst werkende regels, waarbij ze de casus als gids en toetssteen hanteren. Mogelijke casus worden gebruikt om te toetsen of een beoogde regeling adequaat is, de juiste (rechts)gevolgen teweegbrengt. Casus worden ook gebruikt om te bezien of er ongewenste effecten en bijverschijnselen kunnen optreden, die tot aanpassing nopen.<sup>168</sup> Deze casusgerichtheid geldt ook voor de belastingrechtswetenschap. De jurisprudentie wordt intensief bestudeerd en van talloze commentaren voorzien. Maar daarnaast is er volop aandacht voor de belastingwetgever – die onbekommerd een voortdurende vloed aan regels over de belastingplichtigen uitstort en die even zo gemakkelijk weer verandert. Belastingwetgeving maakt een inbreuk op het eigendomsrecht van burgers – waardoor dwingend recht de regel is. Het gaat immers om een eenzijdige ingreep in de bestedingsvrijheid van de burger die zonodig kan worden afgedwongen. De rechter heeft dan het laatste woord over de toepassing van belastingwetgeving. Maar we mogen niet vergeten dat de Belastingdienst vele miljoenen aanslagen en beschikkingen vaststelt, zonder dat daarop een gang naar de rechter volgt. Zonder af te dingen op het belang van de rechterlijke controlefunctie dienen we ons daarom te realiseren hoe belangrijk de rol van de Belastingdienst als filter hier is – ook om overbelasting van de rechterlijke macht te voorkomen.<sup>169</sup> Meer in het algemeen is de wijze van rechtshandhaving door de Belastingdienst van grote invloed op de vraag of en in welke mate belastingplichtigen een beroep doen op de rechter.

166. Hoogleraar methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Universiteit van Tilburg en hoogleraar kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden, J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

167. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's *Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. Algemeen Deel* [3]. Een vervolg. Kluwer, Deventer 2005, p. 7.

168. Vgl. Ph. Eijlander & W. Voermans, *Wetgevingsleer*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2000, p. 309 e.v.

169. Dit filter maakt het de rechter mogelijk om aangebrachte zaken binnen relatief korte tijd te beslissen; C. Harlow, 'Judicial Review and Administrative Justice', in: C. Forsyth e.a. (red.), *Effective Judicial Review: A Cornerstone of Good Governance*, Oxford University Press, Oxford 2010, p. 87.

De kwaliteit van de belastingrechtspraak wordt in deze zin sterk beïnvloed door het massale proces van toepassing van de vaak buitengewoon complexe en veranderlijke belastingwetgeving. Deze bijdrage concentreert zich met name op deze twee staatsrechtelijke actoren – om zo een breder perspectief op de (kwaliteit van de) belastingrechtspraak te bieden.

Vanuit de gedachte van de trias politica als een evenwicht van machten zijn de verhoudingen tussen de drie fiscale machten te zien als ‘communicerende’ vaten, in die zin dat er sprake is van een samenspel en een onderlinge beïnvloeding.<sup>170</sup> Ontwikkelingen bij de ene staatsmacht werken door op de positie van de andere staatsmachten<sup>171</sup>. Voor een bezinning op de taak van de belastingrechter is daarom een (voorafgaande) reflectie op de belastingwetgever en op de Belastingdienst noodzakelijk. In deze bijdrage analyseer ik daarom een aantal kenmerken van de huidige belastingwetgever en belastingwetgeving en ontwikkelingen in (met name) de rechtshandhaving door de Belastingdienst. Het accent ligt in deze bijdrage dus niet zozeer op de rechter als wel op de wetgever en de Belastingdienst. De centrale vraag in deze oefening in ‘fiscale sociologie’ is wat daar de relevante ontwikkelingen en kenmerken zijn. Zij bepalen immers voor een belangrijk deel het aantal en de aard van de geschillen die aan de belastingrechter worden voorgelegd.

## 2 Belastingwetgeving: complexiteit en veranderlijkheid

### 2.1 Inleiding

Het hoeft geen betoog dat deugdelijke wetgeving voorwaarde is voor deugdelijke rechtspraak. “Gebrekkige wetgeving kan het werk van de rechter nodeloos gecompliceerd of tijdrovend maken of domweg in de weg staan aan een bevredigend – en door de wetgever zelf beoogd – eindresultaat.”<sup>172</sup> De kwaliteit van wetgeving in het algemeen staat echter nogal onder druk. Hirsch Ballin pleit daarom voor hernieuwde aandacht voor wetgeving als procedure, waarbij in een open democratisch proces belangen worden afgewogen, richting wordt bepaald en centrale waarden worden geformuleerd.<sup>173</sup>

De kwaliteit van belastingwetten lijkt daarentegen in het algemeen heel behoorlijk, maar dat wil niet zeggen dat daar niet in bepaalde gevallen de nodige zorgen over kunnen worden geuit. Alleen al de hoeveelheid belastingwetgeving kan leiden tot onoverzichtelijkheid en gebrek aan transparantie – bijvoorbeeld door uiteenlopende invullingen van gemeenschappelijke begrippen

170. Vgl. Niklas Luhmann’s rechtssociologie waar het recht als een systeem is dat communicaties uitwisselt met andere systemen: N. Luhmann, *Law as a Social System*, Oxford University Press, Oxford 2004.

171. Vgl. H. Gribnau, ‘Separation of Powers in Taxation: The Quest for Balance in the Netherlands’, in: A.P. Dourado (red.), *Separation of Powers in Tax Law*, EATLP, Amsterdam 2010, p. 145-175 en R. Happé & M. Pauwels, ‘Balancing of Powers in Dutch Tax Law: General Overview and Recent Developments’, in: C. Evans e.a. (red.), *The Delicate Balance. Tax, Discretion and the Rule of Law*, IBFD, Amsterdam 2011, p. 223-254.

172. E. Bauw, ‘Rechterlijke terugkoppeling door middel van de wetgevingsadvisering van de Raad voor de rechtspraak’, *RegelMaat*, 2006/6, p. 203.

173. E.M.H. Hirsch Ballin, ‘De revitalisering van de wet als primaire rechtsbron’, in: P.P.T. Bovend’Eert e.a. (red.), *De staat van wetgeving* (Kortmannbundel), Kluwer, Deventer 2009, p. 9. Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Integriteit van het fiscale wetgevingsproces’, *NTFR* 2010/643, p. 1-6.

– die afbreuk doet aan de op zich aanwezige kwaliteit van de individuele belastingwetten.

Ik start met enige basale opmerkingen. In de democratische rechtsstaat geldt het primaat van de wetgever binnen de trias politica. Rechtsvorming is primair de taak van de wetgever, in die zin dat de belangrijkste (rechts)politieke beslissingen dienen te worden genomen door de wetgever (in formele zin). De wetgever is immers democratisch gelegeitimeerd: door de samenstelling van het parlement wordt de ‘kiezerswil’ gerepresenteerd. Bovendien garandeert de met waarborgen omklede procedure dat een breed scala van belangen aan bod komt en dat deze belangen op basis van de kracht van argumenten tegen elkaar worden afgewogen, zo is de gedachte. De belastingwetgever legt in algemene wettelijke regels de fiscale gevolgen van tal van handelingen en feiten vast, zodat burgers hun belastingsschuld kunnen berekenen. De belastingwetten bevatten uiteraard niet alleen materieelrechtelijke bepalingen, maar ook formeelrechtelijke bepalingen. Deze laatste betreffen bijvoorbeeld de bepaling (formalisering) van de belastingsschuld, de mogelijkheid van bezwaar en beroep, en de invordering van de (geformaliseerde) belastingsschuld.

De belastingwetgever staat hierbij voor een allesbehalve eenvoudige taak. Burgers, ondernemingen en andere organisaties verwachten veel, misschien wel te veel van de wetgever. Hun wensen, behoeften en belangen zijn ook zelden harmonieus te combineren. Alleen daarom al moet de wetgever onvermijdelijk compromissen sluiten en is het lastig om perfecte wetten te maken.<sup>174</sup> De daardoor onvermijdelijke en beperkte imperfecties doen mijns inziens op zich geen afbreuk aan de overigens als legitiem ervaren wetgeving.<sup>175</sup>

Het tegenwoordige belastingrecht is een almaar uitdijend, bijna oeverloos geheel aan regels.<sup>176</sup> Het is een buitengewoon complex en zeer gedetailleerd en technisch regelsysteem.<sup>177</sup> Deze complexiteit – en de veelvuldige verandering – van wetgeving is de oorzaak van veel problemen tussen burgers en overheid.<sup>178</sup> Het is soms zelfs zo erg dat de fiscale wetgever en zeer deskundige fiscalisten grote moeite hebben om samenhang in bijzonder gecompliceerde wettelijke regelingen te

174. Zie over ‘imperfect rules’: W. Twining & D. Miers, *How to Do Things with Rules*, Cambridge University Press, Cambridge 2010, p. 148 e.v.

175. Vgl. J. Darley, T.R. Tyler & K. Bliz, ‘Enacting Justice: The Interplay of Individual and Institutional Perspectives’, in: M.A. Hogg & J. Cooper (red.), *The Sage Handbook of Social Psychology*, Sage, London (enz.) 2003, p. 471: “a system generally perceived as doing justice, and as treating individuals with the hallmarks of respect in its procedures, has some storehouse of credibility (legitimacy capital) that is not likely to be completely depleted by one single unjust action. The system can spend some of that capital and still maintain, on its net, its legitimacy in the eyes of the public.”

176. Vgl. C.A. de Kam, ‘Een dreigend gat in de schatkist’, *WFR* 2013/7001, p. 626: “De belastingalmanak 1967 van Elseviers Weekblad (prijs f 5,90) was nog een handzame uitgave van 256 bladzijden en telde 175.000 woorden. De Elsevier Belastingalmanak 2013 (€ 31,50) omvat dubbel zoveel bladzijden en heeft bijna viermaal zoveel woorden nodig.”

177. Oorzaak kan zijn dat een verandering in een belastingwet politiek aanvaardbaar wordt door een aanpassing elders in die wet (of een nadere wet). Vgl. M.P.A. Spanjers, ‘Parlementair’, *WFR* 2013/7005, p. 766, over de nieuwe pensioenvrijstelling in box 3 die leidt tot een complexere uitvoering en administratieve lasten. Dit is overeengekomen door de sociale partners als pleister op de wonde van de in het regeerakkoord afgesproken beperking van de fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw.

178. A.F.M. Brenninkmeijer, ‘Belastingdienst in evenwicht met de burger’, *WFR* 2013/7000, p. 584.

zien, en het overzicht kwijt raken.<sup>179</sup> Een belangrijke oorzaak daarvan is dat onze tegenwoordige maatschappij erg complex is. De belastingwetgever streeft naar belastingwetten die recht doen aan de huidige complexe wereld. De belastingwetgever volgt echter niet alleen maatschappelijke ontwikkelingen, maar probeert ze ook actief te sturen. Calculerend gedrag van de wetgever leidt zo tot een overmatig complexe belastingwet – waarvan het rechtvaardigheidsgehalte onduidelijk wordt. In dit opzicht is er sprake van een gebrek aan transparantie.<sup>180</sup> Dat kan gevolgen hebben voor de bereidheid tot naleving van belastingwetten, de ‘compliance’. Hetzelfde geldt overigens voor strategisch gedrag van de wetgever die zijn hoofd laat hangen naar invloedrijke belangengroepen.<sup>181</sup> Belastingen worden ingevoerd en gewijzigd in de strijd om de gunst van de kiezer (waarbij overigens de vraag is in welke mate de fiscaliteit de stem van de kiezer bepaalt).<sup>182</sup> Niet te rechtvaardigen uitzonderingsbepalingen en fiscale privileges gaan tegen de eis van een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk in. Strategisch en calculerend gedrag van de wetgever leidt zo tot een overmatig complexe belastingwet, maar ook tot een miskenning van het morele karakter van belastingen.

## 2.2 Een voortdurende stortvloed

Het fiscale wetgevingsproces voltrekt zich in een moordend hoog tempo – dat vooral door de staatssecretaris van Financiën als medewetgever lijkt te worden bepaald.<sup>183</sup> Fiscalisten ervaren dit dagelijks – evenals de nadelige gevolgen daarvan. Snelheid leidt al gauw tot lacunes, slordigheden, vage formuleringen en inconsistenties, omdat de wetgever onvoldoende tijd neemt om wettelijke bepalingen zorgvuldig te formuleren.<sup>184</sup> Dit is op zich niet een heel nieuw verschijnsel. Sprenger van Eyk schreef al in 1894 over de invoering van de bedrijfsbelasting: “Zoo groot was de begeerte om het patentrecht eindelijk te doen verdwijnen, zoo groot de drang om naast de eene helft eener inkomstenbelasting, de tweede helft te plaatsen, dat over bezwaren van allerlei aard werd heengestapt.”<sup>185</sup> Dit is overigens een euvel waaraan wetgeving in het algemeen

179. R.J. de Vries, ‘Delirium tremens oftewel fiscale desoriëntatie’, *WFR* 2012/6974, p. 1386-1387. De groei van het aantal fiscalisten is in dit opzicht veelzeggend. Vgl. het ledental van de NOB. Dit was op 1 januari 1970: 119 en op 1 januari 2013: 4.931; *NOB jaarverslag 2012*, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Amsterdam 2013, p. 18.

180. G. den Hartogh, ‘Belastingbeginselen en belastingmoraal’, in: J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat. Opstellen over ethische aspecten van belastingheffing*, Kluwer, Deventer 1999, p. 55.

181. J.A.G. van der Geld, ‘De wet als enige werkbare norm in fiscaal-ethische zaken’, in: D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen, de Wetenschap* (L.G.M. Stevensbundel), Deventer 2006, p. 273 en J.L.M. Gribnau, ‘Respect voor het recht: de koninklijke weg’, *NTFR* 2013/444.

182. J.A.P. Mens, ‘Loonbelasting: Back to the future (2002)’, in: H. De Boer e.a. (red.), *50 jaar directe belastingen* (Verhoevenbundel), Kluwer, Deventer 2012, p.159: De loonbelasting is tegenwoordig “een ideaal speeltje voor politici die voor werknemers en – via afdrachtverminderingen – werkgevers allerlei leuke dingen (...) willen regelen”.

183. Zie het voorwoord van het bijzonder nummer Oud en Nieuw 2009/2010, *V-N* 2010/1.0: het kan haast niet anders dan dat de medewetgever het gevoel krijgt dat na indiening van het wetsvoorstel de race eigenlijk reeds is gelopen.

184. Zo meent de wetgever soms dat een nauwkeurige formulering van zijn bedoeling niet per se noodzakelijk is. Vgl. Hoge Raad (HR) 24 januari 1996, *BNB* 1996/138 en HR 13 maart 1996, *BNB* 1996/194 (ex-warrant); de Hoge Raad oordeelde terecht dat het niet mogelijk is met een beroep op de bedoeling van de wetgever te bereiken dat de wettekst moet worden uitgelegd zoals deze welbewust nu juist niet is geformuleerd.

185. J.P. Sprenger van Eyk, *Bedrijfsbelasting*, Martinus Nijhoff, Den Haag 1894, p. v.

lijdt. “In de voorbereiding van de wetgeving zijn zorgvuldigheid en snelheid onvoldoende in balans.”<sup>186</sup>

Deze (te) hoge wetgevende snelheid kan ertoe leiden dat de rechtspraktijk wordt geconfronteerd met rechtsvragen die bij een meer gedegen wetgevend proces hadden kunnen worden vermeden of beantwoord.<sup>187</sup> Een deel van deze rechtsvragen wordt wel weer beantwoord doordat de wetgever zelf met nieuwe (herstel)wetgeving komt – met name als de onduidelijkheid in het nadeel van de fiscus uit blijkt te pakken of als belangengroepen voldoende druk uitoefenen. Maar ook hier is snelheid vaak troef; de haastige spoed blijkt dan weer nieuwe rechtsvragen op te leveren. Gevolg van de wetgevende stortvloed is bijvoorbeeld dat discrepanties tussen tekst en bedoeling van de wet de laatste jaren veel lijken voor te komen en dat de wetgever casuïstischer wetten is gaan maken.<sup>188</sup> Belastingplichtigen zullen dan via de rechter duidelijkheid moeten zien te verkrijgen – een vaak kostbare en tijdrovende weg.

## 2.3 Oorzaken van stortvloed

### 2.3.1 Externe prikkels

Waarom ligt het tempo van het fiscale wetgevingsproces zo hoog? De belastingwetgever is om een aantal redenen zeer productief. Hij reageert vaak op externe prikkels. De wetgever dient allereerst mee te bewegen met allerlei maatschappelijke, economische en technische ontwikkelingen. Steeds weer opnieuw doet zich de vraag voor welke fiscale gevolgen aan dergelijke ontwikkelingen kunnen of moeten worden verbonden. Denk bijvoorbeeld aan ontwikkelingen die strijden met een breed gedragen normbesef, zoals excessieve beloningen waarbij natuurlijk de vraag is of de fiscaliteit het geschikte instrument is om deze te bestrijden. Een andere maatschappelijke ontwikkeling waarbij de wetgever gewijzigde maatschappelijke opvattingen volgt is de veranderde tariefstructuur in de nieuwe erf- en schenkbelasting. Maar als gezegd gaat het ook om technische ontwikkelingen. Een voorbeeld is technische innovaties, zoals internet, smartphones en tablets waarvan de wetgever de fiscale gevolgen in bepaalde situaties moet bepalen – bijvoorbeeld bij verstrekking door werkgevers aan werknemers (art. 15b Wet op de loonbelasting 1964).<sup>189</sup> Denk ook aan de kansspelbelasting

186. J.M. Polak, ‘De departementale organisatie van de wetgeving’, in: L.A. Geelhoed e.a., *Wetgeving in beweging. Verslag van de Landelijke Bestuurskunde Dag*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1991, p. 31.

187. J.L.M. Gribnau, t.a.p., 2010, p. 1-6.

188. Vgl. de klacht van A-G Wattel in zijn conclusie van 11 mei 2009, V-N 2009/28.7 en K.J. Muylle, ‘Improving the effectiveness of parliamentary legislative procedures’, 24 *Statute Law Review* (2003), p. 169 e.v., die terecht stelt “the text of the Act should correspond with its policy objectives” (p. 171).

189. Vgl. Rechtbank Haarlem 30 november 2012, nr.12/02572, *NTFR* 2013/65 die oordeelde dat een iPad een computer is – waarbij ‘vrije’ verstrekking slechts mogelijk is indien een zakelijk gebruik van 90% of meer aannemelijk wordt gemaakt door de werkgever – en geen communicatiemiddel (zoals telefoon, internet enz.) dat onder een soepelere bewijsregel valt. De vraag is of een dergelijk onderscheid nog wel van deze tijd is, vgl. M.B. Bedaux & J.P. van 't Hof, ‘Verkeerd verbonden met de fiscale regels rond telecommunicatie’, *NTFR* 2011/1809. Zie voor een pleidooi voor meer eenvoud door een helder, breed toepasbaar criterium: A.L. Mertens, ‘Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust’, *NTFR* 2011/2709.

die omwille van het gelijkheidsbeginsel de relatief nieuwe kansspelen via internet in de heffing zal moeten betrekken.<sup>190</sup>

Regelmatig reageert de wetgever ook op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet-beoogde manier gebruiken, of op misbruik en fraude. De wetgever kan zo duidelijk maken dat belastingen niet een naar willekeur te manipuleren financiële verplichting zijn. Ongewenste fiscale constructies dienen te worden bestreden. Principeel en alert reageren op belastingontduiking voorkomt verspreiding doordat maatwerkconstructies zich ontwikkelen tot confectiestructuren die *en masse* worden gebruikt.<sup>191</sup> Daarmee wordt recht gedaan aan het gelijkheids- en het draagkrachtbeginsel ('fair share'), hetgeen vertrouwen in de wetgeving bevordert. Een dergelijke reactie mag echter niet leiden tot antimisbruikmaatregelen die bewust vage en open normen bevatten die geen concreet houvast bieden. Zij hebben een 'chilling effect': zij schrikken belastingplichtigen af – ook belastingplichtigen die helemaal geen opportunistisch (oneigenlijk) gebruik van de regeling willen maken.

Een derde oorzaak van het hoge wetgevingstempo – en de almaar uitdijende (fiscale) wetgeving – zijn de lobby's van ondernemingen, maatschappelijke organisaties en (andere) pressiegroepen. Zij trachten het belastingstelsel te gebruiken voor hun eigen doeleinden door politici te 'bewerken' en te beïnvloeden en ze zo voor hun eigen karretje te spannen.<sup>192</sup>

Wijzigingen in de wetgeving kunnen ook een reactie zijn op rechtspraak. Soms 'corrigeert' de wetgever een onwelgevallige door de belastingrechter gegeven interpretatie van de belastingwet; ongewenst met name vanwege al dan niet vermeende budgettaire belangen.<sup>193</sup> Dit komt het gezag van de wet niet ten goede. Maar hierbij is ook het vertrouwen in de rechter in het geding; als diens beslissingen eenvoudig opzij worden gezet, kan men minder op die beslissingen vertrouwen. Maar de belastingrechter is een van de 'partners in the business of lawmaking', zoals het wel wordt uitgedrukt. Minder vertrouwen in de belastingrechter leidt dan tot minder vertrouwen in het – mede door hem gevormde en ontwikkelde – belastingrecht. Dit boet daarmee aan legitimiteit in.

Deze oorzaak van nieuwe of veranderde wetgeving laat een belangrijk aspect van de belastingwetgever zien: normsteller. Anders dan bijvoorbeeld in het burgerlijk recht is de fiscale normsteller, de wetgever, inherent partijdig. Omdat de belastinggelden bij de overheid terechtkomen is zij een direct belangheb-

190. Zie de internetconsultatie over het conceptwetvoorstel (en de concept-MvT): [http://internetconsultatie.nl/kansspelen\\_op\\_afstand](http://internetconsultatie.nl/kansspelen_op_afstand). Het gaat hier niet alleen om de belasting van gelijksoortige activiteiten, maar ook om regulering ter bestrijding van 'illegale kansspelen op afstand.' Deze zullen vallen onder een lager tarief – hetgeen leidt tot spanning met het gelijkheidsbeginsel. Bestrijding – en dus het belang van de schatkist – zou echter ook kunnen worden gediend met boetes en het strafrecht; vgl. M.P.A. Spanjers, 'Parlementair', *WFR* 2013/7003, p. 698.

191. J. Braithwaite, *Markets in Vice, Markets in Virtue*, Oxford University Press, Oxford 2005, p. 53 e.v.

192. Vgl. B. Roach, 'A Primer on Multinational Corporations,' in A.D. Chandler & B. Mazlish (red.), *Leviathans: Multinational Corporations and the New Global History*, Cambridge University Press, Cambridge 2005, p. 35: Ondernemingen (en andere belangengroeperingen) lobbyen bij "national governments to obtain political favors such as tax breaks".

193. In fiscale wetsvoorstellen worden wel de budgettaire en eventuele verdelingseffecten weergegeven, maar de gedragseffecten in de regel niet, vgl. A.M. Haberham, 'Budgettaire effecten van fiscale maatregelen', in: H. De Boer e.a. (red.), *50 jaar directe belastingen* (Verhoevenbundel), Kluwer, Deventer 2012, p. 81 e.v.



bende.<sup>194</sup> De belangrijkste deelnemer aan het spel stelt dus ook nog eens de spelregels vast. De wetgever die het budgettaire belang van de overheid laat prevaleren heeft behoefte aan tegenwicht. De rechter zal dan ook zonedig corrigerend moeten optreden – met respect uiteraard voor het primaat van de wetgever.

Partijdig is de wetgever overigens ook door zijn fixatie op het belang van een doelmatige uitvoering van de belastingwet, soms ten koste van het belang van een effectieve rechtsbescherming.<sup>195</sup> Belastingwetten worden sterk afgestemd op de behoeften van de fiscus, bijvoorbeeld in de vorm van steeds meer en ruimere bevoegdheden en sancties.<sup>196</sup> Hierdoor wordt het nog belangrijker dat de rechter de burger rechtsbescherming biedt tegenover deze machtige Belastingdienst. De partijdigheid wordt bevorderd door de twee petten van de staatssecretaris van Financiën. Hij is niet alleen medewetgever, maar ook politiek verantwoordelijke voor de Belastingdienst, dus hoofd van de uitvoerende macht.<sup>197</sup> Onder de behoeften van de fiscus vallen ook de automatiseringsmogelijkheden van de Belastingdienst. Zonder moderne informatie- en communicatietechnologie (ICT) kan de Belastingdienst de uiterst complexe belastingwetgeving niet uitvoeren. Dat betekent dat automatisering grenzen stelt aan wat in de uitvoering van de belastingwet mogelijk is en aldus eisen stelt aan de belastingwetgeving.<sup>198</sup> Ook hier geldt dat de wetgever een redelijk evenwicht dient na te streven tussen het automatiseringsbelang van de Belastingdienst en de belangen van belastingplichtigen. Dit alleen al, omdat een deel van de bevolking minder zelfredzaam en/of minder ‘digivaardig’ is of kritisch staat tegenover (verdere) digitalisering vanwege het gepercipieerde gevaar voor hun privacy.<sup>199</sup> De Nationale ombudsman vervult op dit punt een belangrijke waakhondfunctie.<sup>200</sup>

194. M.R.T. Pauwels, zoals weergegeven in L.J.A. Pieterse, ‘Uitreiking van de J.C. Ruigrok-prijs 2012’, *WFR* 2012/6961, p. 942.

195. Vgl. L.G.M. Stevens, ‘Prijzen (van) de rechtsbescherming’, in: B. van Delden, G.J. van Muijen & L.G.M. Stevens (red.), *Rechtspraak in 2040* (G.A.M. Stevensbundel), Kluwer, Deventer 2010, p. 206 die betoogt dat ten onrechte rechtsbescherming vaak primair wordt gezien als een aangelegenheid van de rechterlijke macht. Terecht betoogt hij dat deze activiteit in feite al besloten moet liggen in de wijze van wetgeving.

196. Vgl. J.A.R. van Eijnden, ‘Formeelrechtelijke wijzigingen gedurende het afgelopen jaar: de twee gezichten van de fiscus’, *WFR* 2010/6872, p. 1090. Deze verharding past bij de tijdgeest van een ‘harde aanpak’; vgl. Brief staatssecretaris van Financiën over de verdere modernisering van de Belastingdienst, 10 december 2012, nr. DGB/2012/7178 M, V-N 2012/63.4. Ook de voorgestelde verlenging van de navorderingstermijn naar 12 jaar bij kwade trouw (art. 16, lid 1, AWR) past in dit beeld.

197. J.L.M. Gribnau, ‘Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht’, in: *Belastingen en ethiek. Preadviezen en bespreking preadviezen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 243, Kluwer, Deventer 2011, p. 123-125 en p. 136-137. J.W. Zwemmer, discussiebijdrage in dezelfde preadviezen, p. 189, betoogt dat onder het mom van “uitvoeringsmogelijkheden” vaak – door de wetgever voorziene – onbillijkheden doelbewust het parlement “door de strot [worden] geduwd”.

198. L.G.M. Stevens, ‘Dubbelzinnig wetgeven’, in: H. de Boer e.a. (red.) 2012, p. 188 e.v. wijst op het gevaar van een eenzijdige doelmatigheid in het licht van de eisen die automatisering stelt aan de wetgeving. Vgl. L.G.M. Stevens, ‘Hoe beschermen we op termijn de kernwaarden van de belastingheffing?’, *WFR* 2013/7000, p. 587 e.v.

199. Visiebrief minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aan de Tweede Kamer, 23 mei 2013, nr. 2013-0000306907, p. 2. (<http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/bzk/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/05/23/visiebrief-digitale-overheid-2017.html>)

200. Nationale ombudsman, *Mijn onbegrijpelijke overheid. Jaarverslag 2012*, Nationale ombudsman, Den Haag 2013.



Wat betekent dit alles voor de rechter? De voortgaande vloed aan wetgeving leidt tot steeds weer nieuwe rechtsvragen die op het bordje van de rechter terecht kunnen komen. De steeds ruimere bevoegdheden van de Belastingdienst hebben ook gevolgen. De belastingrechter gebruikt in het kader van de rechtsbescherming tegen de machtige fiscus de beginselen van behoorlijk bestuur.

### 2.3.2 *Interne prikkels*

De wetgever heeft uiteraard niet alleen te maken met externe prikkels. Er zijn ook interne prikkels die zorgen voor een autonome drang tot handelen; denk aan het gebruik van de belastingwet als beleidsinstrument. De wetgever volgt nu niet (externe) ontwikkelingen, maar wil uitdrukkelijk de buitenwereld sturen, het gedrag van de burgers naar zijn hand zetten. De belastingwetgever streeft naar modificatie van de samenleving met behulp van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen.<sup>201</sup> In de fiscaliteit is dan het doel gedragsbeïnvloeding ten dienste van beleidsdoelstellingen. Burgers, ondernemingen en instellingen worden gestimuleerd een bepaald gewenst gedrag te vertonen om zo een beleidsdoel van de wetgever te realiseren. Dat het belastingrecht (ook) voor beleidsdoelen wordt gebruikt is op zich niet verwerpelijk, maar de wetgever dient wel maat te houden.

De tijd dat belastingheffing bijna uitsluitend ten dienste stond van de klassieke budgettaire functie ligt definitief achter ons.<sup>202</sup> De belastingwet wordt voor allerlei beleidsdoelen ingezet. Onder deze instrumentele functie van de belastingwet valt al lang de sociaal-economische sturing, maar tegenwoordig ook tal van andere beleidsdoelen. De belastingwet wordt zo ingezet voor de stimulering van economie – inclusief de internationale concurrentiepositie –, werkgelegenheid, cultuur en milieu.<sup>203</sup> De belastingwet als aanjager; een betere wereld begint bij het belastingrecht. Belastingwetten worden als integraal instrument van het regeringsbeleid beschouwd en veranderen dan ook bijna even vaak als dat beleid. De effectiviteit van faciliteiten kan overigens vaak niet worden aangetoond; dan kunnen dergelijke faciliteiten in beginsel maar beter worden geschrapt.<sup>204</sup> Het kan ook zijn dat een effectieve uitvoering niet mogelijk is, omdat de Belastingdienst niet kan controleren of het beleidsdoel wel wordt bereikt. Een voorbeeld is de (ontbrekende) deskundigheid die is benodigd om te beoordelen of de leerwerkplaatsen waarvoor de afdrachtver-

201. Vgl. J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Boom fiscale uitgevers, Den Haag 2013, p. 49 e.v.

202. Deze ontwikkeling leidde ook tot een herbezinning op de taak van de belastingwetenschap; zie J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, 'Belastingwetenschap: 80 jaar en bijna volwassen?', *MBB* 2011/12.

203. Zie H.A. Kogels, 'Meerjarige vergroening', *MBB* 2009/1, J.B.H. Röben, 'De Geefwet bestaat al', *WFR* 2011/6920, J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen: Over te ver doorgeschoten instrumentalisering van het belastingrecht* (Afscheidsrede EUR), Kluwer, Deventer 2012, S.J.C. Hemels, 'Nog steeds door de muze omhelsd? Belastingsubsidies voor kunst en cultuur', in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels & J.C.M. van Sonderen (red.), *'k Moet eerlijk zeggen*. (Arendonkbundel), Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 113 e.v. en H. Vording, 'The concept of instrumentalism in tax law', *Coventry Law Journal*, Special Issue, 2013, p. 41 e.v.

204. A.O. Lubbers, 'Naar een neutralere winstbelasting', in: D.M. Weber (red.), *Continuïteit en Vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*, ACTL, Amsterdam 2010, p. 46 o.v.n. Studiecommissie Belastingstelsel, *Continuïteit en Vernieuwing*, [z.u.], Den Haag 2010.

minderings onderwijs wordt geclaimd wel, vanuit de onderwijsdoelstellingen gezien, de gewenste kwaliteit hebben.<sup>205</sup>

Het gebruik van de belastingwet als beleidsinstrument leidt tot een fiscalisering van het leven: steeds meer activiteiten, gebeurtenissen en feiten hebben fiscale gevolgen. Dat leidt onvermijdelijk tot meer rechtsvragen en dus tot druk op de belastingrechtspraak. De veelvuldige wisselingen in het regeringsbeleid leiden bovendien tot steeds weer nieuwe beleidsinstrumentele regelingen die elk weer nieuwe rechtsvragen opwerpen. Dat wordt nog versterkt door het regelmatige sleutelen aan bestaande fiscale faciliteiten, bijvoorbeeld omdat ze de schatkist te veel geld kosten doordat de belastingplichtigen een incentive boven verwachting gebruiken.<sup>206</sup>

Bovendien zullen belastingplichtigen hun activiteiten zo trachten te structureren dat ze de – soms zeer ruime – belastingfaciliteiten genieten. De rechter zal vervolgens een antwoord moeten geven op de vraag of in dergelijke gevallen sprake is van oneigenlijk gebruik of van misbruik.

### 3 Belastingdienst: regelgeving en rechtshandhaving

#### 3.1 *Regelgeving door Belastingdienst*

Uit het voorgaande zijn twee lijnen te destilleren die gevolgen hebben voor de verhouding tussen Belastingdienst en rechter. Enerzijds leidt de verruiming van bevoegdheden van de Belastingdienst tot een onverminderde behoefte aan rechtsbescherming door de rechter. De trias politica dreigt te transformeren in een duas politica door de innige samenwerking tussen belastingwetgever en de Belastingdienst, waarbij de rechter de belastingplichtige dus moet beschermen tegen dat machtsblok.

Anderzijds leidt de door de belastingwetgever veroorzaakte permanente vloedgolf tot steeds weer nieuwe rechtsvragen die op het bordje van de rechter terecht kunnen komen. Maar tussen de belastingplichtige en de rechter staat hier in zekere zin de Belastingdienst. Nieuwe rechtsvragen zullen vaak in eerste instantie door de Belastingdienst worden beantwoord. Omwille van een uniforme uitvoering en toepassing van de belastingwet ('eenheid van beleid en uitvoering') zal de staatssecretaris van Financiën als hoofd van de Belastingdienst de vele belastingambtenaren in beleidsbesluiten voorschrijven hoe de wet moet worden toegepast.<sup>207</sup> Door publicatie van dit uitvoeringsbeleid, vastgesteld ten behoeve van de rechtsgelijkheid, biedt de Belastingdienst de burgers rechtszekerheid. In beginsel heeft de Belastingdienst belang bij zo weinig mogelijk onbeantwoorde rechtsvragen, die immers zouden leiden tot tal van procedures – hetgeen haaks staat op een doelmatige uitvoering van de belastingwet. Aan de andere kant heeft de Belastingdienst soms wel degelijk belang bij onduidelijkheid om belas-

205. Zie de brief van staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap over de omzetting van de afdrachtvermindering onderwijs in een subsidieregeling, 23 mei 2013, nr. 503999, *NTFR* 2013/1080.

206. Denk aan het onverwachte enorme succes destijds van de spaarloon- en premiespaarregeling voor werknemers en de daaropvolgende aanpassing successievelijk afschaffing.

207. Zie over het fiscaal uitvoeringsbeleid: R.H. Happé, P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen & M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 53-57. Er wordt overigens ook zelfstandig beleid gevoerd soms in afwijking van dat van de staatssecretaris. Vgl. C.W.M. van Ballegooijen, 'Staatssecretaris gepasseerd door zijn Kennisgroep', *WFR* 2013/6998, p. 512.

tingplichtigen als het ware af te schrikken.<sup>208</sup> Belangrijk is te zien dat de enorme complexiteit van de belastingwetgeving op een bepaalde manier wordt gematigd in uitvoeringsbeleidsbesluiten, geformuleerd in wetsinterpretierende en goedkeurende beleidsbesluiten (complexiteitsreductie). Dit betekent wel dat deze besluiten de toepassing van het belastingrecht in concreto in vergaande mate bepalen, omdat de inspecteurs deze besluiten volgen. Tegelijk weten belastingplichtigen vaak pas door deze beleidsbesluiten hoe het belastingrecht zal worden toegepast.

Dit geldt niet alleen voor normen met (onvermijdelijke) beoordelingsruimte. Het toepassen van belastingwetgeving is geen kwestie van subsumptie: de toepassing van de wet vraagt immers vaak om een precisering van de wettelijke norm. De belastingwet bevat daarnaast steeds meer open normen die weinig houvast bieden. Op oneigenlijk gebruik en misbruik kan de wetgever reageren met antimisbruikmaatregelen; dat mag echter niet zo ver gaan dat sprake is van bewust vage en open normen, die geen enkel concreet houvast bieden en dus de Belastingdienst veel macht in de onderhandelings sfeer geven. Stevens betoogt terecht dat open normen geen “vage beleidsdoelstellingen” mogen zijn. Hij wijst erop dat de wetgever soms bewust vage termen gebruikt om af te dwingen dat de gecreëerde onzekerheid over de rechtsgevolgen tot “een afhankelijke opstelling van de belastingbetaler” leidt.<sup>209</sup> Het is immers de Belastingdienst die aan deze normen feitelijk invulling geeft – met controle door de rechter. Daarmee ligt dus de macht om het recht te bepalen bij de Belastingdienst. Daar komt nog meer macht bij nu vaak “te gemakzuchtig (...) de regelgeving via delegatie van wetgeving feitelijk” in handen van de Belastingdienst wordt gelegd.<sup>210</sup>

Gegeven de almaar voortschrijdende fiscalisering van het leven wordt de invulling en interpretatie van de belastingwet door de Belastingdienst dus steeds belangrijker. De belastingplichtige wordt zo afhankelijk van de beleidsmatige beantwoording van rechtsvragen door de Belastingdienst. Immers, een gang naar de rechter is mogelijk, maar voor veel belastingplichtigen een brug te ver. De belastingplichtige krijgt bovendien zekerheid omtrent het geldende belastingrecht, maar dat is wel een interpretatie van een instantie die zelf partij is bij een (mogelijk) verschil van inzicht over het geldende belastingrecht.

### 3.2 *Rechtshandhaving*

De wetgever beïnvloedt als gezegd op twee manieren de relatie tussen Belastingdienst en belastingrechter. Door de toenemende bevoegdheden van de Belastingdienst en dito plichten aan de kant van de belastingplichtigen is het belang van rechtsbescherming onveranderd groot. Daarnaast is er het ontstaan van steeds weer nieuwe rechtsvragen waarvan de beantwoording doorgaans in eerste instantie door de Belastingdienst geschiedt. De belastingplichtige kan een verschil van inzicht daaromtrent vervolgens voorleggen aan de rechter.

208. J.L.M. Gribnau, ‘Omstreden rechtsvragen in het belastingrecht. Nieuwe kansen voor cassatie in het belang der wet?’, in: A.M. Hol, I. Giessen & F.G.H. Kirsten (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2011, p. 250.

209. Vgl. L.G.M. Stevens, a.w., 2010, p. 209.

210. L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Kluwer, Deventer 1997, p. 46.

Maar er is nog een derde, autonome, ontwikkeling van belang voor de relatie tussen Belastingdienst en belastingrechter. De visie van de Belastingdienst op rechtshandhaving is de afgelopen decennia flink veranderd. Daarbij zijn overeenkomsten te signaleren met de veranderde visie op rechtshandhaving in het algemeen. Ik gebruik deze daarom als vertrekpunt.

### 3.2.1 Klassieke visie

De rechtsstaat beoogt de burger te beschermen tegen machtsuitoefening door de overheid en andere burgers. Maar de rechtsstaat houdt ook de verplichting in te verzekeren dat in de interactie “van overheid en burgers en van burgers onderling het recht tot gelding komt, en zo nodig effectief wordt gehandhaafd”, zo betoogt de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR).<sup>211</sup> In fiscalibus heeft de Belastingdienst hier een belangrijke taak. De Belastingdienst dient het recht toe te passen en dit te handhaven. Wat is dat, rechtshandhaving? Hoofdstuk 5 van de Awb is getiteld ‘Handhaving.’ Dit hoofdstuk begint met de definitie van ‘overtreding’. Handhaving speelt dus pas als er sprake is van een overtreding van een rechtsnorm. Pas in geval van niet-naleving komt (rechts)handhaving aan de orde. Dit is de klassieke juridische invalshoek. Deze wordt bijvoorbeeld verwoord in het bestuursrechtelijke handboek van Schlössels en Zijlstra. Zij definiëren handhaving – expliciet als juridisch begrip – als het toezien op de naleving van wettelijke voorschriften en het bestraffen van handelingen die in strijd zijn met wettelijke voorschriften. Voor zover deze handhaving geschiedt door bestuursorganen is er sprake van bestuurlijke handhaving.<sup>212</sup> Handhaving door de overheid is noodzakelijk, omdat spontane naleving van haar voorschriften vaak een illusie is. Schlössels en Zijlstra onderscheiden hierbij drie elementen van handhaving: “het onderzoeken van de relevante gedragingen, het toetsen van die gedragingen aan de (rechts)regels, en het reageren op de overtreding, zo mogelijk en zo nodig door middel van het opleggen van sancties”.<sup>213</sup> Dit toezien op naleving is beperkt tot sancties die eenzijdig de rechtspositie van overtreeders wijzigen – of anderen die de overtreding ongedaan kunnen maken. Doorgaans is dit ex post, maar het sanctierecht bevat ook maatregelen die ex ante kunnen worden toegepast in het geval van een klaarblijkelijk gevaar van een concrete overtreding (denk bij deze preventieve handhaving aan bestuursdwang en dwangsom).

Handhaving moet leiden tot naleving, maar volledige (100%) naleving is niet mogelijk. De overheid zal zich altijd moeten afvragen welk niveau van naleving zij wil bereiken. Er zal dan bijna onvermijdelijk een spanning zijn tussen het ‘nalevingsniveau’ – de mate waarin regels daadwerkelijk worden nageleefd (spontaan dan wel onder druk van handhaving) – en het beoogde nalevingsniveau

211. Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Rechtshandhaving*, Rapport aan de regering, nr. 35, Staatsuitgeverij, Den Haag 1988, p. 20 (cursivering in origineel weggelaten). Vgl. F.C.M.A. Michiels, *Houdbaar handhavingsrecht* (oratie Tilburg), Kluwer, Deventer 2006, p. 5: “De aandacht voor handhaving bij de overheid is tot aan de jaren tachtig minimaal geweest.”

212. R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, Kluwer, Deventer 2010, p. 941. Vgl. p. 663: “bestuursrechtelijke handhaving” is het “zorg dragen, door bestuursorganen dat rechtsregels worden nageleefd”.

213. R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, a.w., p. 663. Zie over de relatie tussen rechtshandhaving, instrumentalisme en rechtsbescherming (in het strafrecht), A.C. ‘t Hart, *Openbaar ministerie en rechtshandhaving*, Gouda Quint, Arnhem 1994.

– “het nalevingsniveau dat de politieke besluitvormers en de handhavers minimaal noodzakelijk en in principe realiseerbaar achten”.<sup>214</sup> Een te laag nalevingsniveau kan vanuit het perspectief van handhaving worden gekwalificeerd als een ‘handhavingstekort’ ten opzichte van een bepaalde regel of een achterliggend doel. Dit doet zich voor als de betreffende wet, regel of van het doel afgeleide norm minder wordt nageleefd dan het beoogde nalevingsniveau en “het plausibel is dat meer handhaving de naleving dichter bij het beoogde niveau zou brengen.”<sup>215</sup>

### 3.2.2 *Moderne visie*

De klassieke juridische visie – met haar focus op overtredingen – staat tegenover een bredere, modernere visie, zoals die bijvoorbeeld is verwoord door Michiels: “elke handeling die er op gericht is de naleving van rechtsregels te bevorderen of een overtreding te beëindigen”.<sup>216</sup> In deze bredere definitie beslaat handhaving dus het gehele overheidsoptreden dat gericht is op het tot gelding brengen van de wettelijke voorschriften. De behoefte aan deze brede definitie volgt eigenlijk al uit het eerder door de WRR benadrukte perspectief van het tot gelding brengen van het recht en zo nodig effectief handhaven, zoals eerder vermeld. Leidend was daarbij destijds (1988) voor de WRR de vraag “hoe de overheid haar gedrag in ruime zin moet inrichten om minder frequent en minder ernstig regeloverschrijdend gedrag van burgers te bewerkstelligen”.<sup>217</sup>

Rechtshandhaving is dus “veel meer dan het direct of indirect afdwingen van naleving door middel van sancties”.<sup>218</sup> Tegenover of naast een repressieve aanpak staat dan bijvoorbeeld een ‘compliance strategy’, onder het motto ‘voorkomen (overreding) is beter dan genezen (sancties)’. Overheidshandelingen, zoals voorlichting en afspraken, passen in deze ruime definitie van handhaving – die overigens niet zonder controle kan. Maatregelen staan hier ten dienste van de integriteit van de norm; zij hebben hier steeds tot doel de aantasting van de norm zoveel mogelijk te voorkomen. “Zowel de normsteller als de normtoepasser dienen de integriteit van de norm te bewaken.”<sup>219</sup>

Eenzelfde ruime visie op handhaven zien we in recente publicaties van het Ministerie van Justitie. Ook daar wordt geconstateerd dat handhaven vaak wordt geassocieerd met repressief optreden tegen regelovertreding, waarbij repressie het toepassen van dwang inhoudt. Maar, zo wordt gesteld, (rechts)handhavingsbeleid is breder. Het omvat alle nalevingsbevorderende

214. Rapport van de Algemene Rekenkamer, ‘Handhaven en gedogen’, Kamerstukken II, 2004/05 30 050, nr. 2, p. 11.

215. Rapport van de Algemene Rekenkamer, ‘Handhaven en gedogen’, Kamerstukken II, 2004/05 30 050, nr. 2, p. 11.

216. F.C.M.A. Michiels, ‘Handhaving, normstelling en verantwoordelijkheid’, in: *Handhaving van het bestuursrecht*, Preadvies VAR 1995, VAR-reeks, nr. 114, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn 1995, p. 12.

217. Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 1988, a.w., p. 27.

218. F.C.M.A. Michiels, a.w., 1995, p. 13.

219. F.C.M.A. Michiels, a.w., 1995, p. 17.

maatregelen die in verband met het toepassen van dwang worden getroffen.<sup>220</sup> “Dat betekent onder meer dat het op orde brengen van de juridische infrastructuur en het treffen van fysieke maatregelen ook tot het handhavingsbeleid kunnen worden gerekend.”<sup>221</sup> In een rapportage van een ‘scenariotraject’ dat is gestart rond de vraag: ‘Wat is de toekomst van handhaving?’ wordt eveneens de ruime definitie ‘handhaven is doen naleven’ gehanteerd. Het adagium voorkomen (door overreding) is beter dan genezen (door sancties) wordt vervolgens getransformeerd in het dilemma tussen verleiden en afschrikken. De overheid tracht te overreden, zo lezen we. Zij tracht burgers en bedrijven te verleiden om zich uit eigen beweging aan de wet te houden. En dan raken de auteurs van deze rapportage betoverd door hun eigen metafoor: “Verleiden, nauw verwant met het begrip preventie, is hier de vertaling van het Engelse woord “compliance”.”<sup>222</sup> Dit is wel een heel vrije vertaling. Mijn eigen Van Dale geeft als betekenissen van compliance: inschikkelijkheid, meegaandheid, toegeeflijkheid, gehoorzaamheid, naleving e.d., maar zeker niet verleiden. Deze begrippen drukken passieve, of misschien beter reactieve, houdingen en gedragingen uit – gerelateerd aan een norm of het gedrag van een ander. Verleiden is daarentegen juist een actief gedrag en bovendien – en belangrijker – betreft dit het gedrag van de overheid. Het betreft dus juist niet het gedrag van de burger die tot meegaandheid en naleving moet worden verleid. Gelukkig geraken de auteurs vervolgens in het juiste spoor als ze vermelden wat dit verleiden (overreden of overtuigen) om compliance te bevorderen inhoudt. Dit belonen en bevorderen van naleving, een vorm van preventie van het overtreden van de regels, kan geschieden door bijvoorbeeld subsidies, voorlichting en overleg. “Het is handhaven zonder af te schrikken en zonder dwang.”<sup>223</sup>

Moderne rechtshandhaving kent een gedifferentieerde aanpak. Handhaving kan niet alleen zijn gebaseerd op een ‘compliance strategy’, maar ook op een repressieve ‘deterrence strategy,’ waarin ‘afschrikken’ centraal staat. Repressie is afschrikking door hard te straffen – in de veronderstelling dat op die manier naleving wordt bevorderd. Deze afschrikking focust op sancties. Dit repressieve perspectief op handhaven is gericht op het in het gareel houden van de burgers door (dwingende) strafrechtelijke of bestuurlijke sancties.

220. Vgl. het rapport van de Algemene Rekenkamer, ‘Handhaven door rijksinspecties’ (2002), Kamerstukken II, 2001/02, 28 271, nr. 2, p. 11. Hier wordt handhaving gedefinieerd als: “het zorgdragen voor de naleving van rechtsregels voor zover die zorg bestaat uit het uitoefenen van toezicht, en/of het toepassen van een sanctie”. Hieronder valt ook de bevordering van naleving door overreding of overleg.

221. J.L.M. Boek & R.A. Visser, *Handhaven: eerst kiezen, dan doen. Spanningsvelden in de handhaving*, Ministerie van Justitie/ Expertisecentrum Rechtshandhaving, Den Haag 2005, p. 11. Het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties definieert toezicht als “het verzamelen van informatie om vast te stellen of er sprake is van een regelovertreding, het vervolgens beoordelen of er sprake is van een regelovertreding en waar mogelijk interveniëren op basis van dat oordeel”. Dit toezicht kan zijn gericht op burgers, bedrijven en instellingen (extern toezicht), op organisaties met een publieke taak (intern toezicht of government governance) of op decentrale besturen (bestuurlijk toezicht). Handhaven is een bijzondere vorm van (voornamelijk) extern toezicht. Zie ‘Kaderstellende visie op toezicht’, Kamerstukken II, 2000/2001, 27 831, nr. 1, p. 7.

222. Expertisecentrum Rechtshandhaving, *Laveren tussen Scylla en Charybdis. Over de toekomst van handhaving*, Ministerie van Justitie, Den Haag, 2005, p. 11.

223. Expertisecentrum Rechtshandhaving, *Laveren tussen Scylla en Charybdis. Over de toekomst van handhaving*, Ministerie van Justitie, Den Haag, 2005, p. 11.

### 3.2.3 Fiscale rechtshandhaving

Bij de Belastingdienst zien we de moderne visie op rechtshandhaving.<sup>224</sup> Vanaf midden jaren tachtig en begin jaren negentig van de vorige eeuw is de werkwijze van de Belastingdienst expliciet gericht op het realiseren van meer compliance bij belastingplichtigen.<sup>225</sup> Er wordt zoveel mogelijk gestimuleerd dat belastingplichtigen uit zichzelf regels nakomen.<sup>226</sup> Een meer klantgerichte benadering deed daarbij zijn intrede.<sup>227</sup> Naleving van regels wordt ook nagestreefd door het bevorderen van ‘regelconform’-gedrag door zelfregulering, in het kader van het stimuleren van meer eigen verantwoordelijkheid bij belastingplichtigen.<sup>228</sup> Daarbij wordt aangesloten bij de positieve houding die de meeste burgers hebben ten opzichte van het betalen van belastingen.<sup>229</sup> Mensen zijn voor het overgrote deel intrinsiek gemotiveerd om zich aan de wet te houden. (Fiscale) fraude vindt dan ook slechts op beperkte schaal plaats.<sup>230</sup> Handhaving die enkel focust op een repressieve ‘deterrence strategy’, is dan niet adequaat. De doorsnee belastingbetaler is immers geen homo economicus die enkel calculerend de belastingwet naleeft.<sup>231</sup>

De Belastingdienst gebruikt tegenwoordig verschillende handhavingsinstrumenten. Daaronder vallen ‘preventieve instrumenten’, zoals voorlichting, dienstverlening en afspraken die bij uitstek passen in de ruime definitie van handhaving.<sup>232</sup> Naast controles behelst de ‘harde aanpak’ instrumenten zoals boetes, invordering en opsporingsacties. De Belastingdienst hanteert een ‘handhavingsregie’ om te bepalen welk handhavingsinstrument het best bij

224. K. Messere, F. de Kam & C. Heady, *Tax Policy: Theory and Practice*, Oxford University Press, Oxford 2005, p. 30-32 en J. Owens, ‘The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate’, *Bulletin For International Taxation*, March 2013, voor een bredere internationale schets.

225. Zie J.E.A. van Dijk, in een interview, *Tribuut* december 1998, p. 17 en recenter: R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/101, p. 5 e.v. en A.K.J.M. van Steenbergen, *Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving: Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten* (dissertatie Tilburg), Belastingdienst, Utrecht 2013, hoofdstuk 6, p. 117 e.v.

226. De Belastingdienst probeert door middel van het onderhouden en versterken van de relatie met belastingplichtigen te bereiken dat fiscale verplichtingen vrijwillig worden nagekomen. Zie onder andere: (www.belastingdienst.nl), Bedrijfsplan belastingdienst 2008-2010, p. 10, Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst, Ministerie van Financiën Directoraat-generaal Belastingdienst 2010, p. 7-10, Leidraad horizontaal toezicht MKB: Fiscaal dienstverleners, p. 7.

227. R.H. Happé, ‘Klantgerichtheid en algemene beginselen van behoorlijk bestuur: parallel of paradox?’, *WFR* 1993/551, over de correlatie tussen klantgerichtheid en compliance.

228. Vgl. Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2002, p. 13. H. van Luijk & R. Kamerling, ‘Waar moet het naar toe met de belastingmoraal?’, in: J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat. Opstellen over ethische aspecten van belastingheffing*, Kluwer, Deventer 1999, p. 154, wijzen erop dat een strategie die in het teken staat van zelfregulering kan aansluiten bij de in de bedrijfsethiek ontwikkelde ‘integrity strategy’.

229. H. Elffers & B. van Giels, ‘De brave belastingbetaler en zijn boefachtige buurman’, *WFR* 1998/6287, p. 523.

230. A.F.M. Brenninkmeijer, t.a.p., p. 579. Hij merkt daarbij op: “Niettemin zou je het omgekeerde geloven, afgaande op media en politici.”. Daarmee doen zij mijns inziens afbreuk aan het (horizontaal) vertrouwen van mensen in elkaar en in de overheid.

231. R. Jeurissen & E. Karssing, ‘Fiscale compliance: een institutioneel-ethische benadering’, in: J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat. Opstellen over ethische aspecten van belastingheffing*, Kluwer, Deventer 1999, p. 161 e.v., H. Elffers, *De rationale regelovertreder*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2005 en J.L.M. Gribnau, ‘Fiscale rechtshandhaving en compliance: de noodzaak van multidisciplinair onderzoek’, te verschijnen.

232. Vgl. over controle (ook in relatie tot, controleerbaarheid en uitvoerbaarheid). *Veranderende aanpakpunten voor de belastingheffing (VAB)*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 213, Kluwer, Deventer 2000, p. 112 e.v.



een individuele belastingplichtige past. Een ‘one size fits all’-benadering voldoet immers niet meer. Adequaat handhaven betekent een gedifferentieerde behandeling van belastingplichtigen naar de mate van bereidheid tot nakoming (compliance).<sup>233</sup> Het stimuleren van ‘normconform’-gedrag, inclusief voorlichting aan ondeskundige burgers, betekent minder conflicten en geschillen. Dat is des te noodzakelijker nu door de fiscalisering van het leven meer handelingen en gedragingen van burgers fiscale gevolgen hebben, zodat zij relatief vaker in aanraking komen met de Belastingdienst. Die contactmomenten leiden onvermijdelijk ook tot conflicten en geschillen. Alleen al daarom loont het voor de Belastingdienst om compliance actief te bevorderen en veel aandacht te besteden aan adequate dienstverlening – hetgeen overigens ook tot een ontlasting van de rechterlijke macht leidt.

Een belangrijke randvoorwaarde is de beperkte middelen die de Belastingdienst hierbij ter beschikking staan. Rechtshandhaving moet derhalve doelmatig zijn. Hierbij streeft de Belastingdienst uiteraard ook naar een optimale inzet van mensen en middelen. De Belastingdienst tracht daartoe de potentiële omvang van het nalevingstekort te bepalen, om zo de beschikbare handhavingscapaciteit gericht in te zetten op – groepen – belastingplichtigen bij wie dat nodig blijkt.<sup>234</sup> Het zal duidelijk zijn dat de gewijzigde handhavingsstrategie een cultuuromslag binnen de Belastingdienst betekent. Dat heeft bijvoorbeeld geleid tot grote veranderingen op het gebied van communicatie met belastingplichtigen. Maar ook de beroepsmentaliteit dient niet gestoeld te zijn op het traditionele wantrouwen jegens belastingplichtigen. Een managementcultuur met een exclusieve nadruk op ‘opbrengst en resultaat’ is dan uit den boze. Maar in de opleiding dienen ook andere vaardigheden te worden aangeleerd, zodat inspecteurs klantmanagers kunnen worden; hetzelfde geldt voor aanslagregelaars als overlegpartner bij welwillende belastingplichtigen.<sup>235</sup> Aparte vermelding verdient in dit kader het gebruik van mediationtechnieken die na de invoering van mediation bij de Belastingdienst in zwang zijn gekomen.<sup>236</sup> Dergelijke technieken maken tijdig ontdekken (of beter nog: voorkomen) van conflicten mogelijk en zorgen voor de-escalatie van bestaande conflicten. Dat betekent dat conflicten minder snel tot een (juridisch) geschil zullen uitgroeien, zodat in dergelijke gevallen minder vaak een beroep op de rechter zal worden gedaan.<sup>237</sup>

233. Vgl. E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘Horizontaal toezicht: een keuze tussen straffen en samenwerken’, *TFB* 2013/2, p. 13 e.v., die o.a. de Responsive Regulation-theorie van Ayres en Braithwaite bespreekt. Uitgangspunt hiervan is vrijwillige naleving van wettelijke regels. Ondernemingen worden geacht eigen verantwoordelijkheid te dragen en maatregelen te treffen ter voorkoming van niet-naleving. In de bekende handhavingspiramide van Braithwaite wordt het traditionele handhavingsmodel gecombineerd met een meer moraliserende benadering.

234. Zie bijvoorbeeld ‘steekproef Particulieren’: Brief van staatssecretaris van Financiën van 11 maart 2013 over de aangiftecampagne 2012 particulieren, DGB/2013/1024, *NTFR* 2013/574, p. 5.

235. H. van Luijk & R. Kamerling, a.w., p. 156-157.

236. Vgl. de eind 2013 te verschijnen dissertatie over mediation in het belasting recht van M.B.A. van Hout.

237. De Belastingdienst zal hier de rechtsgelijkheid moeten bewaken. Vgl. J.B.M. Vranken, ‘Abolitionisme in het privaatrecht’, in: M.S. Groenhuijsen & J.B.H.M. Simmelink (red.), *Glijdende schalen* (Hullubundel), Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2003, p. 612 e.v., die wijst op het belang van objectieve criteria bij mediation (p. 613). Vgl. D. Allewijn, *Tussen partijen is in geschil... De bestuursrechter als geschilbeslechter*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011.

### 3.2.4 Horizontaal toezicht

Horizontaal toezicht past bij uitstek in deze moderne opvatting van rechtshandhaving waarbij het bevorderen van de naleving van rechtsregels meer centraal staat.<sup>238</sup> Een wederzijdse coöperatieve houding is het uitgangspunt. De Belastingdienst gebruikt daarbij het *soft law*-instrument van het (handavings)convenant – zonder (nog) gedetailleerde afspraken over concrete aanslagen of andere beschikkingen te maken.<sup>239</sup> Het opbouwen en onderhouden van een relatie die is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie, komt de compliance ten goede.<sup>240</sup> Het gaat om een meer informele vorm van handhaving die dejuridiserend moet werken.

In het kader van horizontaal toezicht zal verschil van inzicht tussen belastingplichtige en Belastingdienst over rechtsvragen in een vroeg stadium worden besproken, het liefst voor de aangifte of zelfs voordat de rechtsfeiten zich daadwerkelijk voordoen.<sup>241</sup> Dat zal leiden tot minder geschillen, alleen al omdat belastingplichtigen vaak hun fiscale feiten nu (tijdig) op een andere manier kunnen vormgeven om toch het gewenste fiscale rechtsgevolg te bereiken of een niet gewenst rechtsgevolg te vermijden. Hetgeen natuurlijk niet wegneemt dat ook in convenantsituaties partijen kunnen procederen, omdat zij er zelf niet uitkomen ('agree to disagree'-situaties).<sup>242</sup> Dat zou niet tot een verstoring van de convenantrelatie moeten leiden, maar de vraag is of dat steeds zo is.<sup>243</sup> Daarnaast zal een vroegtijdige bespreking van mogelijke geschillen vaak een loopgravengevecht kunnen voorkomen vanuit reeds ingenomen – en geharnast te verdedigen – posities. Conflicten verhardens immers vaak in de tijd. Mijns

238. De start hiervan vormde de brief van de staatssecretaris van Financiën; Kamerstukken II, 2003/04, 29 643, nr. 4. Vgl. Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (Commissie Stevens), *Fiscaal toezicht op maat – soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag juni 2012.

239. M.E. Oenema & E.M.E. van der Enden, 'De kracht van het convenant', *WFR* 2013/6999, p. 543 e.v., bekritiseren de onduidelijkheid over de wederzijdse verplichtingen door het ontbreken van (normatieve of wettelijke) kaders. Vgl. daarentegen L.G.M. Stevens, 'Bespiegelingen rond horizontaal toezicht', *TFB* 2013/02, p. 7, die bepleit dat de invulling van de vorm van horizontaal toezicht geen expliciete vastlegging in de wet behoeft.

240. De informalisering mag overigens niet leiden tot een miskenning van het belang van formeel-rechtelijke regelingen en beginselen die de belastingplichtigen immers belangrijke waarborgen bieden. Dat geldt ook voor de voorgenomen meer informele herziening van aanslagen; vgl. J.A.R. van Eijdsen, 'Vereenvoudiging van het formele verkeer tussen belastingplichtige en belastingdienst. Quo vadis?', *WFR* 2012/6976, p. 1475 e.v.

241. Horizontaal toezicht zou overigens ook een impuls voor een betere, vereenvoudigde wetgeving kunnen zijn. De overmaat aan complexiteit zou dan vanuit de uitvoeringssfeer moeten worden teruggekoppeld naar de wetgever, "met als resultaat een sterk vereenvoudigde heffing die zich wel praktisch laat uitvoeren"; J.W. Bellingwout, 'Horizontaal ideaal', *WFR* 2008/1309. Het omgekeerde is ook mogelijk: terugkoppeling van wetgeving die niet het gewenste resultaat heeft leidt tot verdere verfijning en dus tot meer complexiteit; Melvin Pauwels wees mij hierop – waarvoor dank.

242. Th. Poolen, 'Rechtsbescherming en ontwikkelingen binnen de Belastingdienst', in: *Groeten aan Maarten* (Feterisbundel), Kluwer, Deventer 2008, p. 77 e.v. (ook over rechtsbescherming en automatisering) en T.W.M. Poolen, 'Horizontalisering van het toezicht: veranderingen in de verhoudingen', in: H. Gribnau (red.), *Princiep belastingrecht* (Happé-bundel), Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2011. Vgl. E. Poelmann, 'Verslag Symposium belastingrechtspraak in de actualiteit', *TFB* 2012/2, p. 15 over een voorstel (van Poolen en Van Weeghel) om de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden om voor het opleggen van de aanslag de inspecteur te vragen een beschikking af te geven met betrekking tot fiscale gevolgen c.q. duiding waarbij tegen deze beschikking beroep bij de belastingrechter openstaat.

243. Vgl. Van den Berge, in het interview met H. Bergman & F.R. Herreveld, 'Verplichte procesvertegenwoordiging bevordert de kwaliteit van de cassatierechtspraak', *WFR* 2013/6996, p. 457, betwijfelt dit.

inziens rust hier overigens een bijzondere verantwoordelijkheid op de schouders van de Belastingdienst. Escalatie en juridisering van een conflict geschieden uiteraard in de – falende – interactie tussen betrokken partijen, maar daarbij neemt de Belastingdienst die het algemeen belang onpartijdig dient te behartigen een bijzondere positie in. Inspecteurs dienen daarom extra alert te zijn op het (mogelijke) achter een juridisch geschil liggende conflict.<sup>244</sup>

Horizontaal toezicht leidt mogelijk dus tot een verminderd beroep op de rechter. Daar komt nog een andere factor bij. Kernwaarde van horizontaal toezicht is ‘fair play’. Een indirect effect van een fair play-werkrelatie gebaseerd op vertrouwen en openheid zou kunnen zijn dat belastingplichtigen meer gaan denken in termen van ‘fair share’.<sup>245</sup> Het gaat immers om fair play in een werkrelatie die draait om de vaststelling van een fair share; waarbij fair share uiteindelijk een vorm van fair play jegens de schatkist is. Fair play jegens de Belastingdienst kan dus fair play jegens de schatkist, staat en samenleving stimuleren. Meer fair play leidt dan tot minder door de Belastingdienst te bestrijden structuren, dus ook tot minder conflicten tussen belastingplichtige en Belastingdienst – conflicten die vervolgens nogal eens door de rechter zouden moeten worden beslecht.<sup>246</sup>

#### 4 Belastingrechtspraak: quo vadis?

##### 4.1 Gezag en kwaliteit

Het belang van de belastingrechtspraak is onmiskenbaar groot. Zo schreef Sinninghe Damsté in de crisisjaren: de “[recente] rechtspraak in belastingzaken heeft heel wat inerte massa’s in beweging gebracht”.<sup>247</sup> Later sloot Nypels zich aan bij Paul Scholten: “Eindeloos is het aantal figuren waarin de belastingrechter zelf het pionierswerk moet verrichten.”<sup>248</sup> Dat is erkenning voor de belastingrechtspraak in het verleden, maar hoe staat het met het heden?

Meer specifiek is hier de vraag hoe wetgever en Belastingdienst de rechterlijke macht waarderen. De wetgever toont niet altijd even veel respect voor de rechter. Reparatiearresten om onwelgevallige arresten te repareren zijn hiervan een voorbeeld (vgl. par. 2.3).<sup>249</sup> Maar ook de Belastingdienst lijkt de rechter soms niet voldoende gezag toe te kennen. De massaliteit van de werkprocessen van de Belastingdienst staat per definitie op gespannen voet met de behoefte aan maatwerk.<sup>250</sup> De ambachtelijkheid van de rechtstoepassing in het individuele

244. Nationale ombudsman, *Het verhaal achter de klacht*, Nationale ombudsman, Den Haag 2008.

245. J.L.M. Gribnau, ‘Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen’, in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels & J.C.M. van Sonderen (red.), *Ik Moet eerlijk zeggen*. (Arendonk bundel), Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 102.

246. Vgl. A.C.P. Bobeldijk, *Invloeden op de vennootschapsbelasting* (oratie), Nyenrode Business Universiteit, Breukelen 2011, p. 16, die betoogt dat belastingplichtigen binnen een horizontaaltoezichtrelatie minder snel scherp aan de wind zullen varen. Hij geeft daarvan enige voorbeelden.

247. J.H.R. Sinninghe Damsté, *Inleiding tot het Nederlandsch belastingrecht*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1928, p. 9.

248. L.A. Nypels, ‘De Belastingkamer’, in: *Door Tijd en Vlijt 1777-1952*, De Nederlandsche Boek- en Steendrukkerij, Den Haag 1952, p. 28. Vgl. R.E.C.M. Niessen & R.M.P.G. Niessen-Cobben, ‘Uitreiking Jan Giele-prijs aan J.W. van den Berge’, *TFB* 2012/1. Deze waardering mag ons niet de ogen doen sluiten voor het gedrag van de Hoge Raad tijdens de Tweede Wereldoorlog; zie daarover P. Essers, *Belast verleden: het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime*, Kluwer, Deventer 2012.

249. De belastingrechter dient overigens de wetgever niet al te snel de helpende hand te bieden. Zie A.O. Lubbers, ‘Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse fiscale wetgeving’, *TFB* 2010/01.

250. L.G.M. Stevens, t.a.p., *WFR* 2013/7000, p. 587 e.v.

geval lijdt onder de bedrijfsmatige insteek van het management met zijn focus op kwantiteit en processen, zo wordt welesignaleerd. Soms worden daarbij rechterlijke uitspraken gewoonweg genegeerd.<sup>251</sup> Het lijkt daarom dat het gezag van de belastingrechter afneemt. Niet alleen bij het publiek, maar ook – sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw – bij de rijksbelastingdienst.<sup>252</sup>

De volgende vraag is die naar het gezag van de belastingrechter in de toekomst. Eerder formuleerden Lubbers, Vording en ik drie belangrijke uitdagingen voor de belastingrechter.<sup>253</sup> Allereerst moet de belastingrechter ervoor zorgen dat de maatschappij het vertrouwen in hem behoudt.<sup>254</sup> Daarnaast dient de belastingrechter ernaar te streven de fiscale praktijk adequaat te bedienen door belangrijke rechtsvragen snel en handzaam te beantwoorden.<sup>255</sup> Ten derde moet de belastingrechter – met name de belastingrechter in eerste aanleg – voorkomen dat partijen onnodig doorprocederen. Daarom moet de belastingrechter proberen aandacht te besteden aan het daadwerkelijke conflict, dat vaak verhult gaat achter het juridisch geformuleerde geschil, tussen burger en overheid.<sup>256</sup>

Ik ga hier met name op de tweede uitdaging in. Ik resumeer eerst mijn betoog in de voorgaande paragrafen. Het belang van rechtsbescherming door de rechter – zijn primaire taak – wordt zeker niet minder gegeven de verruiming van bevoegdheden van de Belastingdienst en de groei in plichten van de belastingplichtigen, waarbij ook de toenemende omvang en intensiteit van de sancties moet worden genoemd.<sup>257</sup> De rechter dient de burger te beschermen tegen de innig samenwerkende belastingwetgever en Belastingdienst. Daarnaast produceert de fiscale wetgevingsvloed voortdurend nieuwe rechtsvragen die op het bordje van de belastingrechter terecht zullen komen. In combinatie met de stijging van het aantal belastingplichtigen, die bovendien beter opgeleid en assertiever zijn dan vroeger, zou dit tot een toenemend aantal geschillen en een toenemend beroep op de belastingrechter kunnen resulteren. Maar de ontwikkeling naar een meer ‘proactieve’ vorm van rechtshandhaving zou er

251. P. Fortuin, ‘De belastingrechter verliest terrein ... en de belastingrechter wint terrein?’, in: B. van Delden, G.J. van Muijen & L.G.M. Stevens (red.), *Rechtspraak in 2040* (G.A.M. Stevensbundel), Kluwer, Deventer 2010, p. 83-86, geeft een aantal voorbeelden.

252. P. Fortuin, a.w., p. 83-93.

253. J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, ‘De toekomst van de belastingrechtspraak: drie uitdagingen voor de belastingrechter’, in: E.R. Muller & C.P.M. Cleiren (red.), *Rechterlijke macht*, Kluwer, Deventer 2013, p. 447-460.

254. Vgl. A.O. Lubbers, ‘Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?’, *WFR* 2011/62 en L.G.M. Stevens, ‘Hoe houden we onze Hoge Raad hoog?’, *WFR* 2011/1098. De vraag is of de groep belastingplichtigen die procedeert, (mede) omdat zij weinig vertrouwen in de Belastingdienst heeft, adequaat kan worden bediend door de belastingrechter als zij deze in feite ook wantrouwt; vgl. P. Achterberg & P. Mascini, ‘Kenmerken Nederlanders die rechtspraak wantrouwen zich door institutioneel wantrouwen in het algemeen?’, *NJB* 2013/11, nr. 552, p. 671 e.v.

255. Zie recent C.J. van der Have, L.D. Janssen & A.O. Lubbers, ‘Hoe kan de belastingrechter de belastingpraktijk beter bedienen bij zaken die ertoe doen?’, *WFR* 2013/6998, p. 515 e.v.

256. Vgl. A. van der Veer, *Slagvaardige geschilbeslechting in het bestuursrecht. Een empirisch onderzoek naar doorwerking van bestuursrechtelijke uitspraken* (dissertatie Tilburg), Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2011, p. 82: Het bestuursorgaan kan goed bepalen of de rechtsvraag die aan de rechter is voorgelegd wel de kern van het geschil betreft, dus het conflict dat erachter ligt. Vgl. M.B.A. van Hout, a.w., te verschijnen in 2013.

257. Over het belang van rechtsbescherming (ook preventief, zodat het de concrete zaak overstijgt), zie M.W.C. Feteris, *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?*, Jan Giele-lezing, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort 2008.

juist toe leiden dat die stijging wat wordt gemitigeerd, omdat er minder conflicten zijn, waardoor er relatief minder geschillen aan de belastingrechter worden voorgelegd. Het aantal beroepschriften over de jaren 2008 – 2011 lijkt die trend te bevestigen: 5.710, 5.269, 5.518 en 6.304.<sup>258</sup> Maar de vraag is of er een eenduidig causaal verband aanwezig is; er kunnen immers nog andere oorzaken zijn. Incidentele kwesties kunnen tot flink wat beroepschriften leiden. Ingeval er echt massaal bezwaarschriften worden ingediend bij de Belastingdienst kan dat overigens via de procedure van art. 25a AWR worden gekanaliseerd tot een beperkte werklast voor de rechter. Omdat de bij de belastingrechter ingediende beroepschriften zeker niet enkel het handelen van de Belastingdienst betreffen, zijn er ook andere factoren die het aantal zaken bepalen. Zo was er in het verleden regelmatig sprake van een WOZ-golf.<sup>259</sup>

De vraag is hoe de belastingrechtspraak bij dit soort aantallen beroepschriften kwaliteit kan garanderen. Vooraf zij opgemerkt dat ‘kwaliteit van de belastingrechtspraak’ – het thema van deze bundel – geen eenduidige norm is; er zijn verschillende en uiteenlopende perspectieven mogelijk, die vaak subjectief gekleurd zijn. Maar hier kunnen niet alleen persoonlijke voorkeuren en opvattingen een rol spelen; ook politieke, economische en maatschappelijke ontwikkelingen zijn hier van invloed – die men uiteraard verschillend kan waarderen. Kwaliteit is dan ook een dynamisch en veelzijdig begrip met een naar tijd en plaats verschillende inhoud. Ik volg hier de werkdefinitie van Rutten-van Deurzen: “Kwaliteit is de mate waarin rechtspraak en rechtspleging in overeenstemming is met juridische en organisatorische waarden en voldoet aan de eisen die de samenleving hier en nu, in een bepaalde zaak en in het algemeen, daaraan stelt.”<sup>260</sup> Het begrip kwaliteit kan worden geoperationaliseerd in een aantal elementen, zoals rechtseenheid, rechtszekerheid, snelheid, toegankelijkheid, communicatie, bejegening en personeelsbeleid. Men kan daarbij een ordening aanbrengen op basis van het onderscheid tussen juridische kwaliteit, bestuurlijk-organisatorische kwaliteit en kwaliteit van dienstverlening.<sup>261</sup> Ik concentreer mij hier met name op de juridische kwaliteit van de belastingrechtspraak. Deze juridische kwaliteit kan worden uitgesplitst naar de verschillende taken van de belastingrechter. Allereerst gaat het dan om het bieden van rechtsbescherming aan de belastingplichtige tegen de machtige overheid (zowel de Belasting-

258. Belastingdienst, *Beheerverslag 2011*, Belastingdienst, Den Haag 2012, p. 75. Dit aantal is exclusief de ingetrokken beroepschriften. Ter vergelijking: in 1982 waren er 4.564 beroepschriften – een toen ongekend groot aantal; *Jaarverslag Belastingdienst 1982*, Ministerie van Financiën, Den Haag 1983, p. 43.

259. Wat daarvan zij, in 2012 zijn er ongeveer 27.700 beroepszaken aangebracht bij de belastingkamers van de rechtbanken (een toename van ongeveer 4%). De rechtspraak, *Jaarverslag 2012*, <http://www.jaarverslagrechtspraak.nl/pagina/jaarverslag-2012> (geraadpleegd op 16 juni 2013), p. 41: De toename was geconcentreerd bij zaken over ‘transport- en vervoergerelateerde belastingen’ (Belasting personenauto’s en motorrijwielen: +174%, +2.000 zaken) en over de IB (+16%, + 800 zaken). WOZ-zaken bleven nagenoeg constant. Terugkijkend naar voorgaande jaren, lijkt er sprake te zijn van een fluctuerende beweging en zeker niet van een lineaire stijging van het aantal beroepszaken. Zie voor een overzicht van de fluctuerende aantallen fiscale beroeps- en cassatiezaken (2005-2010): N.E. de Heer-de Lange e.a., ‘Rechtspraak en rechtshandhaving in cijfers’, in: E.R. Muller & C.P.M. Cleiren (red.), *Rechterlijke macht*, Kluwer, Deventer 2013, p. 33-37.

260. W.M.C.J. Rutten - van Deurzen, *Kwaliteit van rechtspleging: Kwaliteitsbevordering en de rol van de Raad voor de rechtspraak*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2010, p. 77.

261. W.M.C.J. Rutten - van Deurzen, a.w., p. 91, waar een uitgebreid overzicht wordt gegeven op basis van deze indeling.

dienst als de belastingwetgever). Daarnaast betreft het rechtsvinding bij uitlegkwesties, maar ook rechtsontwikkeling en rechtsvorming (bijvoorbeeld als wetgever-plaatsvervanger).

#### 4.2 *Rechtsbescherming en rechtsvragen*

Rechtsbescherming van de burger is bij uitstek een concrete uitdrukking van het ideaal van rechtvaardigheid in een individuele zaak.<sup>262</sup> Wat betreft de behoefte aan rechtsbescherming is het, gegeven de (juridische) asymmetrie in de fiscale rechtsbetrekking, niet verwonderlijk dat de belastingrechter in aanvulling op wettelijke normen de beginselen van behoorlijk bestuur gebruikt om het handelen van de Belastingdienst te normeren.<sup>263</sup> Zij zijn overigens nog steeds in ontwikkeling.<sup>264</sup> De rechtsbescherming die de rechter op deze wijze biedt, kan een tegenwicht bieden tegen de steeds ruimere bevoegdheden van de Belastingdienst – en navenant omvangrijkere plichten van de belastingplichtigen. Zo wordt de partijdigheid van de wetgever enigszins het hoofd geboden. Maar er is meer dan alleen rechtsbescherming. De Belastingdienst neemt als gezegd bij de beantwoording van rechtsvragen het voortouw door in beleidsbesluiten een wetsinterpretatie neer te leggen. Belastingplichtigen en hun adviseurs blijken zich overigens nogal eens neer te leggen bij deze interpretatie.<sup>265</sup> A-G Van Ballegooijen noemt als redenen de lange duur, de hoge kosten en de onzekere uitkomst van een fiscale procedure (zie ook hier beneden). Hij stelt vervolgens: “Werkgevers conformeren zich bij voorbaat aan de beleidsstandpunten van de Belastingdienst of sluiten een compromis met de inspecteur.”<sup>266</sup> In par. 4.1 is geconstateerd dat het aantal beroepszaken stijgt. Dat wil overigens nog niet zeggen dat daarmee belangrijke rechtsvragen ook door de Hoge Raad worden beantwoord. Partijen kunnen immers na beantwoording van *hun* rechtsvraag door een lagere rechter besluiten niet door te procederen tot de hoogste rechter. Het kan zijn dat de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling er juist mee gediend zouden zijn als de rechtsvraag wel aan de Hoge Raad wordt voorgelegd. Hier zou de fiscale praktijk kunnen worden bediend met het bijzondere rechtsmiddel van de vordering tot cassatie in het belang der wet (vgl.

262. J.A.R. van Eijdsen & F.R. Herreveld, ‘De toekomst van de cassatierechtspraak in belastingzaken’, *WFR* 2012/6949, p. 513.

263. Zie J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst* (dissertatie EUR), Gouda Quint, Deventer 1998. Vgl. D. Allewijn, a.w.

264. Vgl. Van den Berge in het interview met H. Bergman & F.R. Herreveld, t.a.p., p. 457.

265. C.W.M. van Ballegooijen in H.A. Bergman & F.R. Herreveld, ‘De nuance van de rechtszaal, daarbij voel ik me het meest thuis’, *WFR* 2012/6977, p. 1513, wijst erop dat veel adviseurs de beleidsbesluiten van de staatssecretaris accepteren als de geldende wetsuitleg. Hij noemt als voorbeeld de fiscale aanvaardbaarheid van VUT-, prepensioen- en ontslagregelingen. Zijns inziens moet de rechter hier verloren gegane gebied heroveren.

266. A-G Van Ballegooijen in zijn vordering tot cassatie in het belang der wet (art. 78 Wet RO), 5 december 2011, 11/04002 (CW2662), zie HR 15 juni 2012, nr. 11/04002, *BNB* 2012/307.

recentelijk HR 15 juni 2012, nr. 11/04002, BNB 2012/307, waardoor heel snel duidelijkheid aan de praktijk werd geboden).<sup>267</sup>

Of beroep op de belastingrechter inderdaad toeneemt hangt, zoals hier boven bleek, in belangrijke mate af van de wijze waarop de Belastingdienst reageert op de mogelijkheid van een toenemend aantal geschillen. Horizontaal toezicht betekent in dit perspectief een verschuiving van het oplossen van conflicten: niet meer na ontvangst van de aangifte (ex post) maar daaraan voorafgaand (ex ante).<sup>268</sup> Dat kan leiden tot een vermindering van het aantal aan de rechter voorgelegde rechtsvragen.<sup>269</sup>

Nu is sowieso voor veel belastingplichtigen een gang naar de rechter een brug te ver. De wetgever heeft op zich een eenvoudige rechtsgang willen creëren, die ook de leek in fiscale zaken de mogelijkheid biedt zelf zijn belangen te verdedigen met zo weinig mogelijk juridische formaliteiten.<sup>270</sup> Maar ondanks de afwezigheid van verplichte procesvertegenwoordiging en het feit dat er geen zware eisen aan het formuleren van klachten en middelen worden gesteld, is het voeren van een belastingprocedure geen eenvoudige zaak.<sup>271</sup> Doorgaans zijn de proceskosten wellicht niet al te hoog, maar desondanks kunnen er tal van legitieme redenen zijn waarom een belastingplichtige er voor kiest om niet te procederen. Dergelijke redenen kunnen zijn het (eigen) gebrek aan deskundigheid, de forse kosten van (zeer) specialistische professionele bijstand bij ingewikkelde fiscaal-technische kwesties, de emotionele belasting van een (langdurig) conflict met de fiscus en de lange duur van de procedure waarbij een beslissing als mosterd na de maaltijd komt. Niessen schrijft dat het grote(re) bedrijfsleven bij voorkeur problemen met de fiscus niet via een gang naar de rechter oplost. Hij noemt als redenen – naast de al genoemde lange duur van de procedure – de onzekerheid of de rechter voldoende zicht heeft op de achterliggende technische en bedrijfseconomisch/financiële problematiek en dat het bezwaarlijk is “om de desbetreffende risico’s in de te publiceren jaarstukken te vermelden.”<sup>272</sup> Niessen stelt daarom dat veel problemen, bijvoorbeeld op het terrein van de internationale verrekenprijzen, de rechter niet bereiken, maar in overleg met de inspecteur worden opgelost, “of – liever nog – aan het Korte Voorhout”. Aan deze redenen om niet

267. I. Welters, ‘Over cassatie in het belang der wet, in het bijzonder in het (fiscale) bestuursrecht’, in: *Welberaden. Beschouwingen over rechtsontwikkeling in de rechtspraak van de Hoge Raad der Nederlanden*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2009, p. 175 e.v., R.E.C.M. Niessen, ‘Ter versterking van de cassatierechtspraak in belastingzaken. Meer cassatie in het belang der wet?’, in: A.M. Hol, I. Giessen & F.G.H. Kirsten (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2011, p. 237 en J.L.M. Gribnau, a.w., in dezelfde bundel. Van den Berge in het interview met H. Bergman & F.R. Herreveld, t.a.p., p. 456, ziet ook meer ruimte voor dit bijzondere rechtsmiddel.

268. R.J.N. Schlössels, ‘Ongelijkheidscompensatie in het bestuurproces: Mythe of vergeten beginsel?’, in: P.P.T. Bovend’Eert, L.E. de Groot-van Leeuwen & Th.J.M. Mertens (red.), *De rechter bewaakt*, Kluwer, Deventer 2003, p. 148, wijst op het gevaar dat de horizontalisering in de bestuursrechtelijke rechtsbetrekking leidt tot een subjectiveringstendens. Bestuursorganen worden gelijk gesteld aan gewone procespartijen die net als burgers hun belangen “behartigen die zij optimaal in rechte moeten kunnen verdedigen”.

269. Na 2010 lijkt er sprake te zijn van een afnemend beroep op de belastingrechter mede door het gebruik in de aanslag- en bezwaarfase van ‘mediationachtige’-vaardigheden door de Belastingdienst. Vgl. M.B.A. van Hout a.w., te verschijnen in 2013.

270. Vgl. H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1992, p. 340.

271. M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer, Kluwer 2007, p. 429.

272. R.E.C.M. Niessen, a.w., p. 237.



te procederen valt op zich waarschijnlijk niet zo heel veel te doen.<sup>273</sup> Maar dat betekent wel dat er fiscale rechtsvragen zijn die niet aan de rechter worden voorgelegd en dus onopgehelderd blijven.<sup>274</sup>

De fiscale praktijk weet zich dus vaak wel te redden door het maken van afspraken met de Belastingdienst. Maar een belastingplichtige loopt zo het risico dat een voor hem minder gunstig eindresultaat wordt bereikt dan wanneer hij de zaak zou hebben voorgelegd aan de onafhankelijke belastingrechter.<sup>275</sup>

De belastingplichtige krijgt weliswaar maatwerk, maar het gevaar bestaat dat hij geen weet heeft van de rechtstoepassing bij andere, vergelijkbare belastingplichtigen. Dus ook als het risico van een te hoge belastingaanslag zich niet realiseert voor de individuele belastingplichtige, werkt deze zelfredzaamheid mogelijk negatief door naar andere belastingplichtigen die met dezelfde rechtsvraag worstelen. Bij ontstentenis van een voor ieder toegankelijk antwoord van de hoogste rechter op deze rechtsvraag, kan de rechtsgelijkheid in gevaar komen.<sup>276</sup>

## 5 Afronding

In deze bijdrage lag de focus op de belastingwetgeving en de rechtshandhaving door de Belastingdienst – de meest directe staatsrechtelijke partners van de belastingrechter. De belastingrechtspraak functioneert niet in een isolement waarbij zij geheel autonoom is. De belastingrechter bevindt zich in het spanningsveld van de trias politica. Daarbij is sprake van dynamiek, omdat elk van de staatsmachten op de een of andere manier zelf in beweging is maar ook reageert op de ontwikkelingen binnen de andere staatsmachten. In deze bijdrage heb ik daarom enige kenmerken van de huidige belastingwetgever en belastingwetgeving en ontwikkelingen in (met name) de rechtshandhaving door de Belastingdienst geanalyseerd.

Deze ontwikkelingen bepalen mede het aantal en de soort geschillen waar de belastingrechter zich over moet buigen. Wat betreft het aantal geschillen zijn er tegenstrijdige tendensen te constateren. Enerzijds is er de permanente wetgevingsvloed die steeds weer nieuwe rechtsvragen produceert, die uiteindelijk ook op het bordje van de belastingrechter zullen komen. De vergaande fiscalisering van het leven betekent dat meer en meer activiteiten en gebeurtenissen en feiten fiscale gevolgen kunnen hebben. Ook de complexiteit en veranderlijkheid van de belastingwet leiden tot steeds nieuwe rechtsvragen. Anderzijds

273. J.W. van den Berge, *Veranderingen in de belastingrechtspraak*, Jan Giele-lezing, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 44-45.

274. Vgl. R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet. Een pleidooi voor prejudiciële vragen en een voor cassatie vatbare beschikking in het belastingrecht', in: A.M. Hol, I. Giessen & F.G.H. Kirsten (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2011 en de reactie van P.J. Wattel, 'Een proactievere rol van de Hoge raad in belastingzaken?', in dezelfde bundel. J.J.M. Jansen, 'Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad?', *WFR* 2011/6919, betoogt dat er geen behoefte bestaat aan de mogelijkheid om prejudiciële vragen te stellen in het belastingrecht.

275. R.E.C.M. Niessen, a.w., p. 237.

276. J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, a.w., p. 453. Een collega-inspecteur kan bij een belastingplichtige elders een andere oplossing kiezen voor dezelfde rechtsvraag, bijvoorbeeld omdat de Belastingdienst de in een individueel geval gekozen oplossing ten onrechte niet als (intern) beleid heeft geformuleerd.

lijkt de tegenwoordig meer ‘proactieve’ en informele (dejuridiserende) rechtshandhaving er juist toe te leiden dat er minder conflicten en geschillen aan de belastingrechter worden voorgelegd. Een deel van de nieuwe rechtsvragen zal de rechter dus niet bereiken, zodat de stijging van het beroep op de rechter wordt gemitigeerd.

Wat betreft de soort geschillen is het beeld met betrekking tot de behoefte aan rechtsbescherming door de rechter (zijn primaire taak) vergelijkbaar. Enerzijds is er de verruiming van bevoegdheden van de Belastingdienst en de groei in plichten van de belastingplichtigen plus de toenemende omvang en intensiteit van de sancties. Anderzijds zal deze potentiële stijging waarschijnlijk worden afgezwakt door de meer proactieve en informele rechtshandhaving door de Belastingdienst. Voor de belastingrechter resteren in het algemeen dan de meer harde, vaak moeilijke fiscaal-technische geschillen – waarbij het aandeel niet-fiscaal technische conflicten die langs juridische weg worden uitgevochten natuurlijk nooit nihil zal zijn.